

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARIELLI CARDOSO DAS NEVES

**IMPACTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFA) NAS PRESTAÇÕES DE
SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS DE CARGAS PARA
CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS**

CRICIÚMA

2017

MARIELLI CARDOSO DAS NEVES

**IMPACTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFA) NAS PRESTAÇÕES DE
SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS DE CARGAS PARA
CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
para obtenção do grau de Bacharel no curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

CRICIÚMA

2017

MARIELLI CARDOSO DAS NEVES

**IMPACTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFA) NAS PRESTAÇÕES DE
SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS DE CARGAS PARA
CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
pela Banca Examinadora para obtenção do
Grau de Bacharel no Curso de Ciência
Contábeis da Universidade do Extremo Sul
Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa
em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 19 de junho de 2017

BANCA EXAMINADORA

Prof. Everton Perin - Esp. - UNESC - Orientador

Prof. Moisés Nunes Cardoso - Esp. - UNESC - Examinador 1

Prof. Vitor Valentin Piuco Ghellere - Esp. - UNESC - Examinador 2

Dedico este trabalho especialmente aos meus pais e meus irmãos, pelo total apoio, amor, carinho e incentivo. Às pessoas que se fizeram presentes durante esta caminhada e estiveram sempre ao meu lado, minha total e sincera gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço acima de tudo a Deus! Pelas pessoas que colocou na minha vida, pela saúde, persistência e força. Por nunca ter me abandonado nos momentos difíceis e por ter me permitido chegar até aqui. Muito obrigada!

Aos meus pais, Alcemari e Rosane, pelos ensinamentos, apoio e incentivo. Aos meus irmãos, Alcemar e Mariane, pela força que me deram para lutar pelos meus objetivos. Ao meu namorado, Jonatas, que esteve ao meu lado em todos os momentos. Pessoas maravilhosas que nunca mediram esforços para me ver sorrir. Amo vocês!

Ao meu Orientador, Everton Perin, pela paciência e compreensão, por não ter medido esforços para me auxiliar neste trabalho. Obrigada!

Aos amigos que fiz durante essa caminhada, pessoas especiais que levarei para sempre comigo. Foram quatro anos e meio que jamais serão esquecidos.

Enfim, quero agradecer a todas as pessoas que contribuíram direta ou indiretamente para conclusão deste trabalho. Muito obrigada!

**“Não há nada que não se consiga com a
força de vontade, a bondade e,
principalmente, com o amor.”**

Cícero

RESUMO

NEVES, Marielli Cardoso das. **Impacto do diferencial de alíquota (DIFA) nas prestações de serviços de transportes interestaduais de cargas para consumidor final não contribuinte do ICMS**. 2017. 52f. Orientador: Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

Devido à evolução do comércio eletrônico nacional, a legislação tributária brasileira vem sofrendo grandes adequações em relação às obrigações atribuídas às empresas. Diante dessas adequações, tem-se a nova sistemática de tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que originou o Diferencial de Alíquota (DIFA) nas saídas de bens e serviços. O disposto pela legislação impactou nas empresas que efetuam operações e prestações interestaduais para consumidor final não contribuinte, através da tributação do imposto e de suas obrigações acessórias. Depois de concluída a pesquisa bibliográfica, realizou-se um estudo de caso em uma empresa de transporte de cargas, localizada no Estado de Santa Catarina. Buscaram-se informações referentes aos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos, e diante de análises e comparativos, apresentou-se o impacto ocasionado pelas alterações na tributação do imposto devido a partir do ano de 2016. Tal situação também acarretou dificuldades para os contribuintes, comprometendo a agilidade no processo das prestações de serviços de transportes interestaduais de cargas.

Palavras-chave: Comércio eletrônico. Diferencial de alíquota. Tributação do ICMS.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Evolução do faturamento do comércio eletrônico no Brasil	17
Gráfico 2: Proporção do recolhimento do diferencial de alíquota (DIFA)	22
Gráfico 3: Resultados da tributação do ICMS	45

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Alíquotas interestaduais	18
Figura 2: Alíquotas internas.....	19
Figura 3: Venda interestadual para contribuinte do imposto e consumidor final	20
Figura 4: Venda interestadual para contribuinte do imposto, não consumidor final (revendedor comercial ou industrial)	21

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparativo das alterações no art. 155, § 2º, da Constituição Federal...	21
Quadro 2: Histórico para a criação da EC nº 87/2015.....	22
Quadro 3: Fórmulas ICMS origem e ICMS destino	26
Quadro 4: Códigos de Receita	27
Quadro 5: Vantagens do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e)	28
Quadro 6: Grupo de informações para atender ao disposto na EC nº 87/2015	30
Quadro 7: Registros da escrituração fiscal digital – EFD ICMS IPI	32
Quadro 8: Instruções iniciais GIA-ST	34
Quadro 9: Campos para o preenchimento do item 10 da GIA-ST.....	35
Quadro 10: Alíquotas interna e interestadual	41
Quadro 11: Fórmula referente à antiga sistemática do cálculo do ICMS	41
Quadro 12: Fórmula referente à nova sistemática do cálculo do ICMS	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Conhecimento de transporte eletrônico – fim da prestação em GO	40
Tabela 2: Conhecimento de transporte eletrônico – fim da prestação no RN	40
Tabela 3: Sistemática antiga (antes da EC nº 87/2015)	42
Tabela 4: Sistemática nova (após EC nº 87/2015)	42
Tabela 5: Partilha dos impostos conforme art. 2º da EC nº 87/2015	43
Tabela 6: Sistemática antiga (antes da EC nº 87/2015)	43
Tabela 7: Sistemática nova (após EC nº 87/2015)	44
Tabela 8: Partilha dos impostos conforme art. 2º da EC nº 87/2015	44

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ALQ	Alíquota
BC	Base de cálculo
CCICMS	Cadastro de Contribuintes do ICMS
CF	Constituição Federal
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CT-E	Conhecimento de Transporte Eletrônico
CTN	Código Tributário Nacional
DACTE	Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico
DIFA	Diferencial de Alíquota
DIME	Declaração do ICMS e do Movimento Econômico
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
EFD	Escrituração Fiscal Digital
GIA-ST	Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
GO	Goiás
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INTER	Interestadual
INTRA	Interna
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISTR	Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário
LC	Lei Complementar
MOC	Manual de Orientação do Contribuinte
RICMS	Regulamento do ICMS
RN	Rio Grande do Norte
SAT	Sistema de Administração Tributária
SC	Santa Catarina
SEF	Secretaria de Estado da Fazenda
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais

SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
UF	Unidade da Federação

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.2 OBJETIVOS	15
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 COMÉRCIO ELETRÔNICO	17
2.2 ICMS – REGRAS GERAIS.....	18
2.3 ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EC Nº 87/2015	19
2.3.1 Empresas optantes pelo Simples Nacional	23
2.4 SERVIÇOS DE TRANSPORTES	24
2.4.1 Tributação dos serviços de transportes em Santa Catarina	25
2.4.2 Emissor de conhecimento de transporte eletrônico (CT-e).....	27
2.5 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	30
2.5.1 Sistema público de escrituração digital.....	31
2.5.2 Declaração do ICMS e do movimento econômico	32
2.5.3 Guia nacional de informação e apuração do ICMS substituição tributária	33
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	36
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	36
3.2 PROCEDIMENTOS PARA A REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO.....	37
4 ESTUDO DE CASO	38
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	38
4.2 COLETA DE DADOS	39
4.3 CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO CT-E	39
4.3.1 CT-es com fim da prestação no Estado de GO	40
4.3.2 CT-es com fim da prestação no Estado do RN	40
4.4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS.....	41
4.4.1 Tributação do ICMS nas prestações com fim no Estado de GO	42
4.4.2 Tributação do ICMS nas prestações com fim no Estado do RN	43
4.5 RESULTADOS DA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS.....	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo consiste em analisar o impacto da nova sistemática de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), referente às prestações de serviços de transportes interestaduais com destino a consumidor final não contribuinte do imposto.

Abordam-se, inicialmente, as regras gerais do ICMS, com ênfase nas alterações estabelecidas ao imposto, e destacam-se as devidas obrigações acessórias atribuídas ao contribuinte. Após, realiza-se uma análise na tributação do ICMS em uma empresa prestadora de serviços de transportes interestaduais de cargas, situada no Estado de Santa Catarina (SC).

Por fim, apresentam-se, mediante a metodologia utilizada nesse processo, os resultados obtidos e as conclusões alcançadas com o estudo.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A legislação tributária brasileira vem sofrendo grandes alterações em relação às obrigações atribuídas às organizações, devido ao acelerado desenvolvimento do mercado nacional. Visando satisfazer essa necessidade, desde 2011 os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além de Distrito Federal e Espírito Santo, localidades com potenciais compradores, porém com poucos centros distribuidores, vêm solicitando a alteração da tributação do ICMS devida na operação interestadual, em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial, utilizando *internet*, *telemarketing* ou *showroom*.

Após as devidas discussões, a Emenda Constitucional (EC) nº 87, de 2015, alterou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal (CF), tratando das operações e prestações que destinem bens e serviços para consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outro Estado.

Para o complemento das alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015, criaram-se os Convênios ICMS nº 93/2015 e nº 152/2015, que dispõem sobre os procedimentos a serem observados pelos Estados e Distrito Federal nas operações e prestações em questão.

Tais alterações irão impactar nas empresas que vendem produtos ou

prestam serviços interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto. Diante do exposto, tem-se a seguinte questão-problema: quais os impactos da nova sistemática de recolhimento do ICMS em uma transportadora localizada no Estado de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral do presente estudo consiste em analisar o impacto da nova sistemática de recolhimento do ICMS em uma transportadora localizada no Estado de Santa Catarina.

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) apresentar as regras gerais do ICMS, com ênfase nas alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015;
- b) verificar a escrituração das obrigações acessórias, pertinentes ao Diferencial de Alíquota (DIFA);
- c) evidenciar o impacto da tributação do ICMS em uma empresa prestadora de serviços de transportes interestaduais de cargas, localizada no Estado de Santa Catarina.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Perante as obrigações atribuídas às organizações, a legislação tributária brasileira vem sofrendo grandes alterações devido ao rápido desenvolvimento do mercado nacional.

Com isso, é necessário que se faça um estudo contínuo visando o aperfeiçoamento do profissional contábil, de forma que ele não cometa equívoco na elaboração, bem como na análise dos dados, evitando prejuízos significativos ao contribuinte que o contratou.

O presente estudo justifica-se pelo fato de apresentar o impacto que as devidas alterações da legislação tributária acarretaram nas empresas que prestam serviços de transportes interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS, tanto no âmbito tributário quanto no operacional.

Para os acadêmicos, as informações repassadas poderão auxiliá-los no desenvolvimento de suas atividades profissionais, melhorando tecnicamente os

serviços apresentados aos clientes que atuam em empresas prestadoras de serviços de transportes de cargas interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS.

Por fim, o estudo proporcionará aos profissionais contábeis e às empresas que efetuam tais operações um melhor entendimento sobre o tema e os devidos impactos que as alterações estabelecidas pela legislação tributária brasileira, a partir de 2016, acarretaram às suas operações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

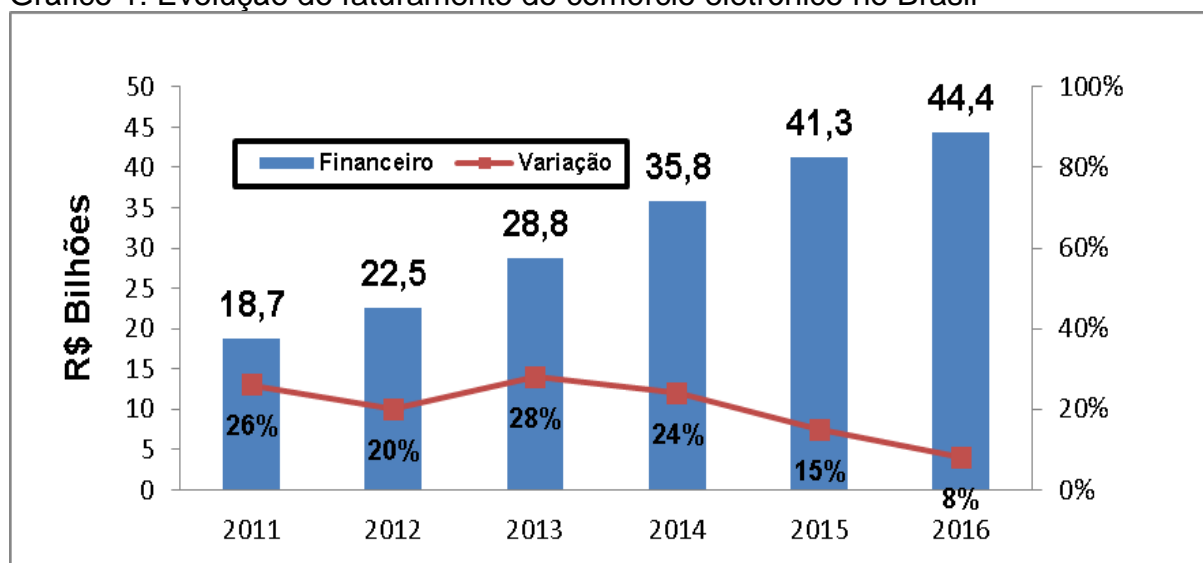
Este capítulo fundamenta-se no intuito de explicar sobre as alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015, direcionadas a uma empresa prestadora de serviços de transportes de cargas, localizada no Estado de Santa Catarina. No primeiro momento, analisa-se a evolução do comércio eletrônico no Brasil e, em seguida, abordam-se as regras gerais estabelecidas ao ICMS. Após, discorre-se sobre as alterações promovidas pela EC nº 87/2015 e apresenta-se a tributação dos serviços de transportes voltada ao Estado de Santa Catarina. Por fim, aborda-se a escrituração das obrigações acessórias pertinentes ao diferencial de alíquota (DIFA).

2.1 COMÉRCIO ELETRÔNICO

O uso da *internet* vem facilitando e potencializando as relações de consumo entre clientes e organizações. Segundo Alexandria e Carvalho (2011), essa probabilidade tem reflexo na economia mundial, principalmente através do comércio eletrônico, uma tecnologia da informação direcionada para apoiar processos produtivos e transações de bens e serviços.

Com base nas informações disponibilizadas por Mendes (2016), a venda pela *internet* no Brasil apresenta os dados de faturamento conforme demonstrado no Gráfico 1.

Gráfico 1: Evolução do faturamento do comércio eletrônico no Brasil



Fonte: Mendes (2016)

O crescimento do comércio eletrônico, principalmente na modalidade de vendas interestaduais no varejo, acarretou uma significativa evolução no faturamento apresentado entre os anos 2011 e 2016. Diante deste fato, surgiu a necessidade de alterar a sistemática de arrecadação do ICMS.

2.2 ICMS – REGRAS GERAIS

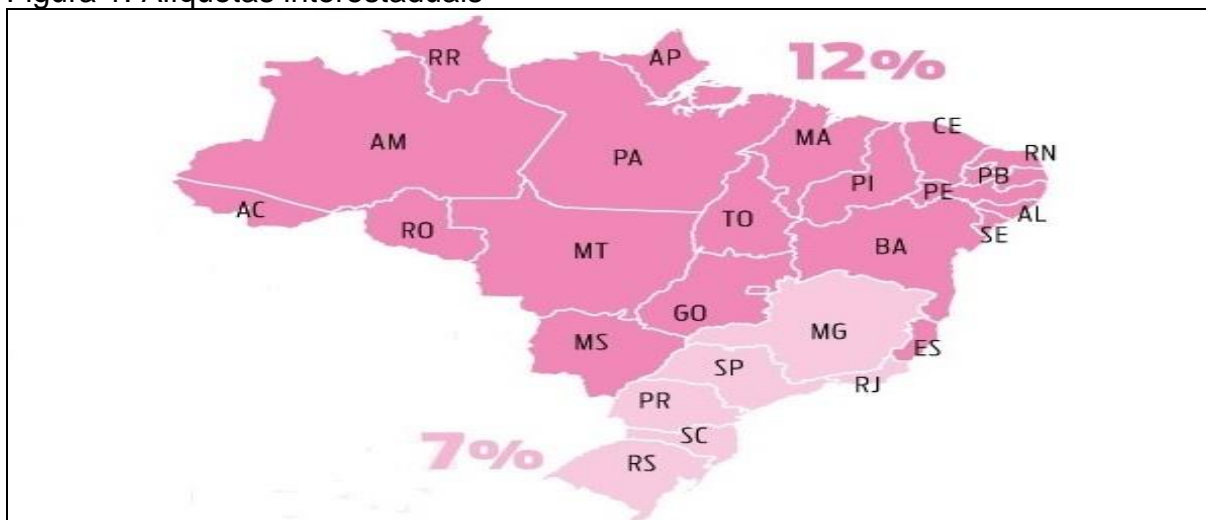
Entre os impostos estabelecidos pela legislação tributária brasileira, um dos principais refere-se ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual obteve inicialmente suas normas gerais através dos arts. 52 a 58 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966. Em 1988, o ICMS passou a fazer parte da Constituição Federal e, em 1996, foi instituído pela Lei Complementar nº 87.

Segundo o art. 155 da Constituição Federal, o ICMS compete aos Estados e ao Distrito Federal, e considera-se contribuinte, de acordo com art. 4º da Lei Complementar (LC) nº 87 (BRASIL, 1996),

[...] qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Como regra geral, para o cálculo do imposto nas operações e prestações interestaduais, a alíquota utilizada nos Estados são as apresentadas na Figura 1.

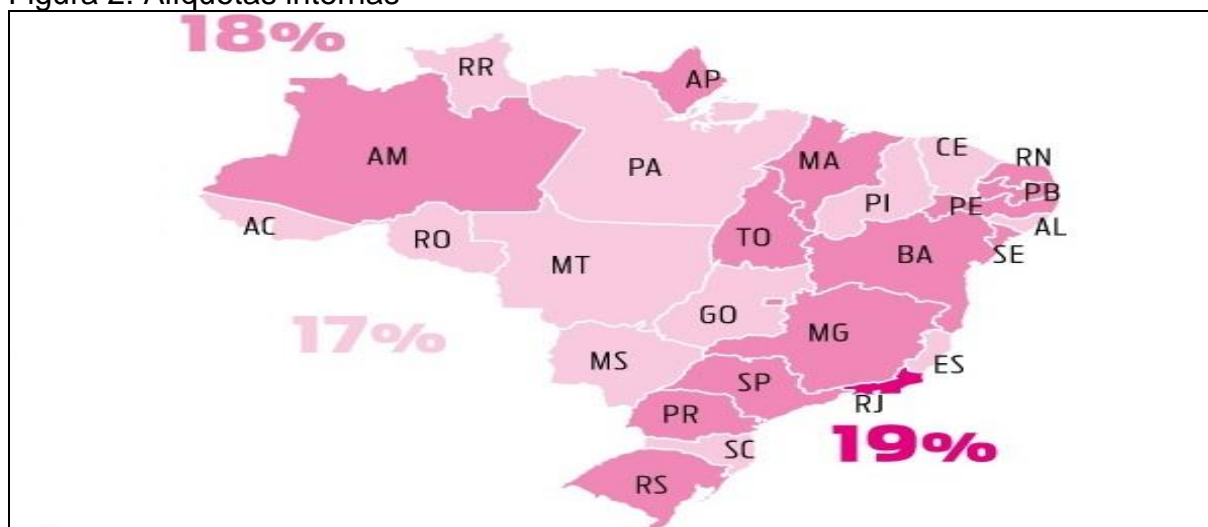
Figura 1: Alíquotas interestaduais



Fonte: Franco (2016)

Nas operações e prestações internas, devem ser utilizadas as alíquotas conforme demonstrado na Figura 2.

Figura 2: Alíquotas internas



Fonte: Franco (2016)

Mesmo possuindo alíquotas diferenciadas de acordo com as regiões do país, dados do portal Impostômetro (2016, p. 1) mostram que um estudo efetuado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 2016, constatou que “o ICMS é responsável por 18,3% do total de tributos pagos pelos brasileiros”. Por tratar-se de um imposto de competência estadual, têm-se 27 legislações impondo regras específicas, sendo elas em cada Estado e no Distrito Federal.

Em observância ao princípio da “igualdade entre os Estados” estabelecido no inciso V do art. 4º da Constituição Federal, foi publicada no Diário Oficial da União (DOU), em 2015, a EC nº 87, que alterou o texto constitucional para tratar da sistemática de cobrança do imposto incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços para consumidor final localizado em outro Estado, contribuinte ou não do imposto.

2.3 ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EC Nº 87/2015

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, § 2º, prevê três situações referentes à incidência do ICMS nas operações e prestações interestaduais, de acordo com Brasil Jr (2016):

- a) destinatário contribuinte do imposto, consumidor final;

- b) destinatário contribuinte do imposto, não consumidor final (revendedor comercial ou industrial); e
- c) destinatário não contribuinte do imposto (consumidor final).

A primeira situação prevista trata-se de quando o adquirente da mercadoria/serviço é contribuinte e consumidor final, e a arrecadação do ICMS é dividida por meio de duas cobranças, uma para o remetente (estado de origem) e outra para o destinatário (estado de destino).

De acordo com Brasil Jr. (2016), no momento da saída da mercadoria pelo remetente, aplica-se a alíquota interestadual do ICMS sobre a base de cálculo da operação, e o valor obtido destina-se ao Estado de origem. Quando a mercadoria entra no estabelecimento destinatário, aplica-se a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, e o valor desta diferença é recolhido para o Estado de destino. Esse valor refere-se ao chamado diferencial de alíquota, devido por contribuinte que adquire mercadoria de fora do Estado, para utilização como ativo permanente ou uso e consumo.

A Figura 3 mostra um exemplo da primeira situação prevista na CF.

Figura 3: Venda interestadual para contribuinte do imposto e consumidor final



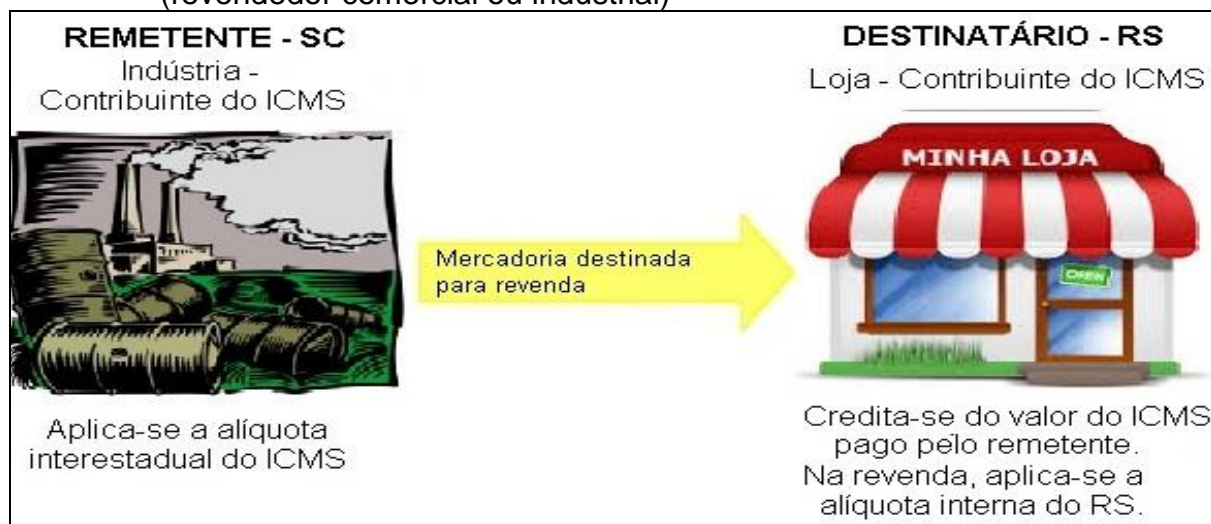
Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

De acordo com a segunda situação, quando o adquirente da mercadoria/serviço for contribuinte e não consumidor final (revendedor comercial ou industrial), Brasil Jr. (2016) menciona que, no momento da saída da mercadoria, aplica-se a alíquota interestadual e recolhe-se para o Estado de Origem. O valor a ser arrecadado pelo Estado de Destino encontra-se devido ao valor do ICMS de

origem ser gerado ao contribuinte destinatário um crédito equivalente à alíquota interestadual, e na revenda o contribuinte aplicará a alíquota interna do seu Estado.

A Figura 4 apresenta um exemplo da segunda situação prevista na CF.

Figura 4: Venda interestadual para contribuinte do imposto, não consumidor final (revendedor comercial ou industrial)



Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

A terceira situação prevista, de acordo com Brasil Jr. (2016), trata-se da alteração estabelecida pela EC nº 87/2015, que se refere às operações e prestações interestaduais para não contribuinte do imposto e consumidor final. O Quadro 1 apresenta um comparativo das alterações que ocorreram nos incisos VII e VIII, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal.

Quadro 1: Comparativo das alterações no art. 155, § 2º, da Constituição Federal

ANTIGA REGRA:	ATUAL REGRA:
VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se à: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.	VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Fonte: Brasil (1988)

Quando se trata de adquirente da mercadoria/serviço consumidor final e não contribuinte, com a antiga regra o recolhimento do ICMS era efetuado para o Estado de Origem, aplicando-se alíquota interna. Devido ao Estado de Destino não arrecadar imposto nesse tipo de operação, desde 2011 a situação estava sendo analisada diante dos textos legais abordados no Quadro 2.

Quadro 2: Histórico para a criação da EC nº 87/2015

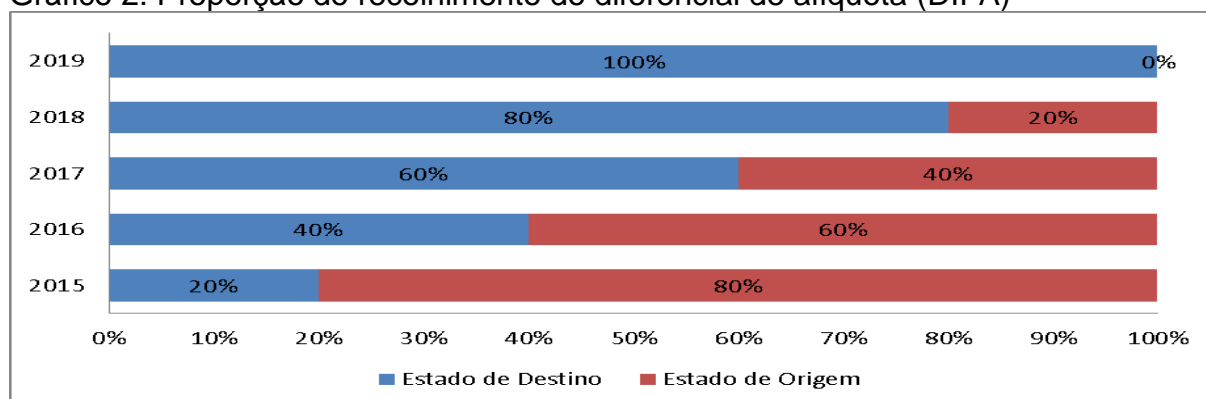
Bases Legais	Descrição
Protocolo ICMS nº 21/2011	Os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, além de Distrito Federal e Espírito Santo, localidades com potenciais compradores, porém com poucos centros distribuidores, acordaram em exigir a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de <i>internet</i> , <i>telemarketing</i> ou <i>showroom</i>
ADI nº 4628 e nº 4713	O Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011
PEC nº 197/2012	Proposta para Emenda Constitucional
PEC nº 7/2015	Originou a Emenda Constitucional nº 87/2015

Fonte: Silva (2017)

A partir da alteração estabelecida pela EC nº 87/2015, nas operações ou prestações em que o adquirente da mercadoria/serviço for consumidor final e não contribuinte do imposto, o remetente deve recolher o valor mediante a alíquota interestadual ao Estado de origem, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual (DIFA).

De acordo com Maia (2016), visando reduzir o impacto imediato na queda da receita tributária dos Estados remetentes das mercadorias, o valor do DIFA deve ser partilhado entre os Estados de origem e destino na proporção demonstrada no Gráfico 2, conforme art. 2º da referida EC.

Gráfico 2: Proporção do recolhimento do diferencial de alíquota (DIFA)



Fonte: Brasil (2015)

A regulamentação das alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015 deu-se, primeiramente, pelo Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), que dispunha sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços para consumidor final não contribuinte, localizado em outra Unidade Federada. Esse Convênio produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016 e sofreu alterações trazidas pelo Convênio ICMS nº 152/2015.

Inicialmente, as disposições apresentadas pelo Convênio ICMS nº 93/2015 tiveram suas regras estabelecidas para todos os regimes tributários. Porém, para as empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, o Supremo Tribunal Federal (STF) concedeu medida cautelar suspendendo a regra descrita na Cláusula Nona do referido Convênio.

2.3.1 Empresas optantes pelo Simples Nacional

A legislação tributária brasileira prevê tratamento diferenciado e simplificado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional. O diferencial de alíquota (DIFA) devido por essas empresas deveria, até então, aplicar as disposições do Convênio ICMS nº 93/2015. Porém, o STF (BRASIL, 2016) concedeu medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.464, suspendendo a eficácia do referido convênio em relação às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, apresentando a seguinte decisão:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), tendo por objeto a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, que dispõe “sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada”, por ofensa aos arts. 5º, II; 145, § 1º; 146, III, d; 150, I, II e IV; 152; 155, § 2º, I; 170, IX; e 179 da Constituição Federal.

Para o STF (BRASIL, 2016), as empresas optantes pelo Simples Nacional têm suas regras dispostas pela LC nº 123/2006 e, de acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional, o Convênio ICMS não poderia determinar tais regras, pois elas não foram constituídas em Lei Complementar ou norma constitucional.

Mediante tais discussões ainda não concretizadas, para o Estado de Santa Catarina deve-se observar o Decreto nº 549 (SANTA CATARINA, 2015), que altera o Regulamento do ICMS do Estado, trazendo a seguinte redação em seu art. 108:

Art. 108. [...].

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas por estabelecimento de contribuinte optante pelo Simples Nacional, a parcela do diferencial de alíquota prevista neste artigo, devida a este Estado, estará subsumida no valor do ICMS calculado por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D), disponibilizado no Portal do Simples Nacional.

Em relação ao diferencial de alíquota (DIFA) devido ao Estado de Destino da operação, o referido Decreto altera os arts. 9º e 12 do Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (RICMS), alegando que deve ser observado às regras previstas pelo Estado destinatário.

Diante das alterações constituídas pela EC nº 87/2015 e regulamentadas pelos Convênios ICMS nº 93/2015 e nº 152/2015, o presente estudo tem como tema principal as prestações de serviços de transportes interestaduais para não contribuinte e consumidor final, com enfoque no Estado de Santa Catarina.

2.4 SERVIÇOS DE TRANSPORTES

Dentre as atividades de prestações de serviços utilizadas pelas empresas, têm-se os serviços de transportes. Segundo relato trazido por Barros e Coffani (2006), nessas prestações não havia, inicialmente, tributação pelo ICMS como ocorre atualmente. A tributação dava-se pelo Imposto sobre Serviços de Transporte Rodoviário (ISTR), conforme art. 22, VII, da Constituição de 1967, e Decreto-Lei nº 1.438/75. Com a chegada do novo Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162 da Constituição Federal de 1988), o ISTR deixou de existir, passando os referidos serviços a serem tributados pelo ICMS.

Em Santa Catarina, o ICMS possui o seu regulamento, RICMS, aprovado pelo Decreto nº 2.870/2001, que traz as regras para a tributação do imposto nas operações atribuídas no Estado, dentre elas, a tributação dos serviços de transportes.

2.4.1 Tributação dos serviços de transportes em Santa Catarina

No Estado de Santa Catarina, para atender ao disposto na EC nº 87/2015, foi instituída a Lei nº 16.853/2015, alterando a Lei nº 10.297/1996, que se refere ao ICMS. Em se tratando das prestações de serviços de transporte, a alteração constituiu o inciso XVI no art. 4º (SANTA CATARINA, 2015), que passou a considerar ocorrido o fato gerador do imposto no momento “da prestação de serviços iniciados em outra Unidade da Federação com destino para consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado”.

Na hipótese do inciso XVI, deve-se observar que caberá ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do destinatário e a interestadual (DIFA), sendo que a situação se aplica nas prestações de serviço de transporte cujo fim ocorra neste Estado, conforme disposto no § 4º do art. 4º da Lei nº 10.297/1996.

Segundo o inciso II, alínea “a”, do art. 5º, o local para efeitos de cobrança do DIFA será no Estado de início da prestação do serviço, e a definição da base de cálculo do imposto será o preço do serviço de acordo com a redação do art. 10.

Quanto à prestação de serviços iniciados em outra Unidade da Federação para consumidor final não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, o prestador deverá observar a alteração estabelecida pelo Decreto nº 549 (SANTA CATARINA, 2015) que instituiu o § 4º no art. 9º do RICMS, com a seguinte redação:

- I – utilizará a alíquota interna prevista neste Estado para calcular o ICMS total devido na prestação;
- II – utilizará a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem; e
- III – recolherá para este Estado o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma do inciso I e o calculado na forma do inciso II deste parágrafo.

O Decreto nº 549/2015 altera também o art. 12, citando, no § 5º, que, para o recolhimento do diferencial de alíquota (DIFA) nas prestações para consumidor final não contribuinte e localizado em outra Unidade da Federação, deve-se observar a legislação da Unidade Federada de destino.

No § 6º do referido art. 12, destaca-se que o imposto devido pelo Estado de Santa Catarina deverá ser calculado mediante a aplicação das fórmulas apresentadas no Quadro 3, a seguir.

Quadro 3: Fórmulas ICMS origem e ICMS destino

ICMS ORIGEM
$\text{ICMS origem} = \text{BC} \times \text{ALIQ inter}$
ICMS DESTINO
$\text{ICMS destino} = [\text{BC} \times \text{ALQ intra}] - \text{ICMS}$

Fonte: Santa Catarina (2017)

Os incisos do referido § 6º (SANTA CATARINA, 2001) trazem as seguintes explicações para a aplicação das fórmulas apresentadas:

- I – “BC” é a base de cálculo do imposto, que é única e correspondente àquela prevista no *caput* deste artigo, observado o disposto no art. 22;
- II – “ALQ inter” é alíquota interestadual aplicável à prestação;
- III – “ALIQ intra” é a alíquota interna aplicável à prestação no Estado de destino.

O diferencial de alíquota devido ao Estado de Destino calculado conforme previsto no art. 12, até o ano 2018, deve ser partilhado entre os Estados de origem e de destino da operação/prestação. Quando o recolhimento do imposto é em favor do Estado de Santa Catarina, o art. 107 do RICMS (SANTA CATARINA, 2001) determina que a partilha seja realizada na seguinte proporção:

Art. 107 [...].

- I – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual;
- II – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.
- III – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; e
- IV – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Em se tratando do recolhimento do imposto que caberá ao Estado de Santa Catarina, a partilha do diferencial de alíquota efetua-se nesta proporção, segundo modificação trazida pelo referido Decreto ao art. 108 do RICMS (SANTA CATARINA, 2001): “I – para o ano de 2016: 60% (sessenta por cento); II – para o ano de 2017: 40% (quarenta por cento); e III – para o ano de 2018: 20% (vinte por cento)”.

No art. 1º do Anexo 05 do RICMS, consta que a Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina mantém Cadastro de Contribuintes do ICMS (CCICMS), no qual deverão ser inscritas as pessoas físicas ou jurídicas que promoverem operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de

transporte interestadual e intermunicipal, ou de comunicação, ou que estiverem legalmente obrigadas ao recolhimento do imposto.

Os contribuintes não inscritos no Estado poderão também aderir ao credenciamento eletrônico, o qual, conforme disposto pela Secretaria da Fazenda, é um aplicativo que facilita o recolhimento do DIFA, feito pelo Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do remetente e que permite seu acesso ao aplicativo do Sistema de Administração Tributária (SAT), destinado à emissão da guia de recolhimento.

Em observância às regras estabelecidas pelo art. 59 do RICMS (SANTA CATARINA, 2001), o diferencial de alíquota será recolhido:

- I - em qualquer agência bancária integrante da rede autorizada, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais - DARE-SC;
- II - por contribuintes estabelecidos em outros Estados, nos casos previstos neste Regulamento, nas agências bancárias integrantes da rede autorizada, através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, modelo 23 ou DARE-SC;
- III - em casos excepcionais, nas repartições fazendárias.

O contribuinte deverá observar qual o código da receita a ser utilizado na guia de recolhimento do imposto, por Operação ou por Apuração, conforme disposto no Quadro 4.

Quadro 4: Códigos de Receita

CÓDIGO	DESCRIÇÃO DO CÓDIGO DE RECEITA
2542	ICMS Consumidor Final Não Contribuinte Outra UF – Por Operação
2550	ICMS Consumidor Final Não Contribuinte Outra UF – Por Apuração

Fonte: Santa Catarina (2017)

Na modalidade por Operação, o contribuinte efetua o recolhimento a cada nota fiscal emitida. Na modalidade por Apuração, o contribuinte efetua o recolhimento por período de apuração do imposto.

O atendimento às regras estabelecidas para o DIFA em Santa Catarina, nas prestações de serviços de transportes, levou à necessidade de alteração na emissão do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), com a criação de novos campos.

2.4.2 Emissor de conhecimento de transporte eletrônico (CT-e)

Poderá ser utilizado pelos contribuintes do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em substituição aos

documentos abaixo, o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), modelo 57, conforme Cláusula Primeira do Ajuste Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais (SINIEF) nº 09 (BRASIL, 2007):

- I – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- II – Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- III – Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- IV – Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- V – Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
- VI – Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;
- VII – Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas – CTMC, modelo 26.

No portal do Conhecimento de Transporte Eletrônico disponibilizado pela Receita Federal (BRASIL, 2017), a resposta a uma das perguntas frequentes conceitua o CT-e como um documento emitido e armazenado eletronicamente e de existência apenas digital. Esse modelo foi criado com o intuito de documentar uma prestação de serviço de transporte de cargas para fins fiscais e sua validade jurídica é aprovada pela assinatura digital do emitente e pelo recebimento e autorização de uso pelo Fisco.

Para os envolvidos na prestação de serviço de transporte, o portal traz, como vantagens da utilização do CT-e, as estabelecidas no Quadro 5.

Quadro 5: Vantagens do conhecimento de transporte eletrônico (CT-e)

(continua)

PARA OS EMITENTES DO CT-E (EMPRESAS DE TRANSPORTE DE CARGAS)
Redução de custos de impressão do documento fiscal;
Redução de custos de aquisição de papel;
Redução de custos de armazenagem de documentos fiscais;
GED – Gerenciamento Eletrônico de Documentos;
Simplificação de obrigações acessórias: inicialmente o CT-e prevê dispensa de Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – AIDF;
Redução de tempo de parada de caminhões em Postos Fiscais de Fronteira;
Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com clientes (B2B).
PARA AS EMPRESAS TOMADORAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DO CT-E (COMPRADORAS)
Eliminação de digitação de Conhecimentos na recepção das prestações de serviços de transporte recebidas;
Redução de erros de escrituração;
GED – Gerenciamento Eletrônico de Documentos;
Incentivo a uso de relacionamentos eletrônicos com fornecedores (B2B).
BENEFÍCIOS PARA A SOCIEDADE
Redução do consumo de papel, com impacto positivo em termos ecológicos;
Incentivo ao comércio eletrônico e ao uso de novas tecnologias;
Padronização dos relacionamentos eletrônicos entre empresas;
Surgimento de oportunidades de negócios e empregos na prestação de serviços ligados ao CT-e.

(continuação)

BENEFÍCIOS PARA OS CONTABILISTAS
Facilitação e simplificação da Escrituração Fiscal e contábil;
GED – Gerenciamento Eletrônico de Documentos;
Oportunidades de serviços e consultoria ligados ao CT-e.
BENEFÍCIOS PARA O FISCO
Aumento na confiabilidade do conhecimento de transporte de cargas;
Melhoria no processo de controle fiscal;
Redução de custos no processo de controle dos conhecimentos capturados pela fiscalização de mercadorias em trânsito;
Diminuição da sonegação e aumento da arrecadação sem aumento de carga tributária;
GED – Gerenciamento Eletrônico de Documentos;
Suporte aos projetos de escrituração eletrônica contábil e fiscal da Secretaria da Receita Federal e demais Secretarias de Fazendas Estaduais (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED).

Fonte: Brasil (2017)

O Regulamento do ICMS de Santa Catarina, em seu Anexo 11, aborda os Documentos Fiscais Eletrônicos, entre eles o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e). Para a emissão do documento, o art. 38 (SANTA CATARINA, 2001), determina que “o CT-e deverá ser emitido com base no leiaute estabelecido no MOC¹ por meio de programa aplicativo desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela SEF²”.

Conforme orientação da Cláusula Primeira-A do Ajuste SINIEF nº 9 (BRASIL, 2007), o MOC foi publicado para definir “[...] especificações e critérios técnicos necessários para a integração entre os Portais das Secretarias de Fazendas dos Estados e os sistemas de informações das empresas emissoras do documento CT-e”.

As Secretarias da Fazenda dos Estados de São Paulo e Maranhão desenvolveram o programa aplicativo, disponibilizando aos usuários uma versão para teste e outra versão de produção (com validade jurídica), de forma gratuita, a fim de emitir Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e).

Para atender ao novo cálculo estabelecido pela EC nº 87/2015, foi criado um novo grupo de informações no preenchimento do CT-e para identificar a partilha do ICMS para a UF de término da prestação de serviço de transporte. O novo grupo foi criado pela Nota Técnica nº 003 (BRASIL, 2015) e disponibilizado no *site* do projeto do Conhecimento de Transporte Eletrônico, possuindo o comportamento detalhado no Quadro 6, a seguir.

¹ Manual de Orientação do Contribuinte

² Secretaria de Estado da Fazenda

Quadro 6: Grupo de informações para atender ao disposto na EC nº 87/2015

CAMPO	ELE	TIPO	OCOR.	TAM.	DEC.	DESCRIÇÃO/OBSERVAÇÃO
ICMSUFFim	G	G	0-1	-		Grupo a ser informado nas prestações de serviço de transporte interestaduais para consumidor final, não contribuinte do ICMS
vBCUFFim	E	N	1-1	13	2	Valor da Base de Cálculo do ICMS na UF de término da prestação do serviço de transporte
pICMSUFFim	E	N	1-1	3	2	Alíquota interna da UF de término da prestação do serviço de transporte
pICMSInter	E	N	1-1	3	2	Alíquota interestadual das UF envolvidas
pICMSInterPart	E	N	1-1	3	2	Percentual de partilha para a UF de término da prestação do serviço de transporte: - 40% em 2016; -60% em 2017; -80% em 2018; -100% a partir de 2019
vICMSUFFim	E	N	1-1	13	2	Valor do ICMS de partilha para a UF de término da prestação do serviço de transporte
vICMSUFINi	E	N	1-1	13	2	Valor do ICMS de partilha para a UF de início da prestação do serviço de transporte

Fonte: Brasil (2015)

Também de acordo com a Nota Técnica nº 003 (BRASIL, 2015), não ocorreu alteração no leiaute do Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (DACTE), mas as empresas emitentes do CT-e devem informar, no campo de informações adicionais, os valores do ICMS da partilha para a UF de término da prestação do serviço de transporte, recolhido através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), visando a conferência nas unidades de fiscalização de mercadorias em trânsito.

Diante dos procedimentos abordados para as empresas prestadoras de serviços de transportes, os Estados criaram novas regras para escriturar suas obrigações acessórias e atender às alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

2.5 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O CTN (BRASIL, 1966) estabelece, em seu art. 113, que obrigação tributária se divide em “Principal” e “Acessória”. Segundo os §§ 1º e 2º, a obrigação

principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, enquanto a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Em Santa Catarina, para garantir o cumprimento da obrigação principal, o Estado tem como principais obrigações acessórias o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a Declaração do ICMS e do Movimento Econômico (DIME) e a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), que são apresentados em arquivo eletrônico para a Secretaria da Fazenda do Estado, com informações por ela solicitadas.

2.5.1 Sistema público de escrituração digital

Diante das obrigações acessórias atribuídas ao ICMS, tem-se o projeto do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído através do Decreto Federal nº 6.022, de 2007, e administrado pela Receita Federal junto com as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

De acordo com Gomes et al. (2015), o SPED constitui um importante avanço nas relações fisco-contribuintes e na modernização da sistemática atual de cumprimento das obrigações acessórias, isso por meio da transmissão eletrônica das informações solicitadas legalmente ao contribuinte, pelas administrações tributárias e órgãos fiscalizadores.

Através desse Sistema Público de Escrituração Digital, é entregue a Escrituração Fiscal Digital (EFD), instituída pelo Convênio ICMS nº 143 (BRASIL, 2006) que, em sua Cláusula Primeira, apresenta a seguinte característica:

[...] constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Conforme a Cláusula Terceira do referido Convênio (BRASIL, 2006), o EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços ou do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Para atender a situação referente às operações e prestações que destinem bens e serviços para consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outro Estado, foram criados novos registros em sua escrituração, como exposto no Quadro 7.

Quadro 7: Registros da escrituração fiscal digital – EFD ICMS IPI

REGISTRO	DESCRIÇÃO
0015	Dados do contribuinte substituto ou responsável pelo ICMS destino
C101	Informação complementar dos documentos fiscais quando das operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte EC 87/15 (Código 55)
D101	Informação complementar dos documentos fiscais quando das prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte EC 87/15 (Código 57)
E300	Período de apuração do Fundo de Combate à Pobreza e do ICMS Diferencial de Alíquota – UF Origem/Destino EC 87/15
E310	Apuração do ICMS Diferencial de Alíquota – UF Origem/Destino EC 87/15 (Válido até 31/12/2016)
E310	Apuração do Fundo de Combate à Pobreza e do ICMS Diferencial de Alíquota – UF Origem/Destino EC 87/15 (Válido a partir de 01/01/2017)
E311	Ajuste/Benefício/Incentivo da apuração do Fundo de Combate à Pobreza e do ICMS Diferencial de Alíquota UF Origem/Destino EC 87/15
E312	Informações adicionais dos ajustes da apuração do Fundo de Combate à Pobreza e do ICMS Diferencial de Alíquota UF Origem/Destino EC 87/15
E313	Informações adicionais dos ajustes da apuração do Fundo de Combate à Pobreza e do ICMS Diferencial de Alíquota UF Origem/Destino EC 87/15 – Identificação dos Documentos Fiscais
E316	Obrigações recolhidas ou a recolher – Fundo de Combate à Pobreza e ICMS Diferencial de Alíquota UF Origem/Destino EC 87/15.

Fonte: Brasil (2017)

A Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina obriga o envio da Declaração do ICMS e do Movimento Econômico (DIME), que também precisou atualizar-se, conforme alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

2.5.2 Declaração do ICMS e do movimento econômico

Para apresentar as informações do ICMS, alguns Estados possuem obrigações acessórias próprias. No Estado de Santa Catarina, existe a Declaração do ICMS e do Movimento Econômico (DIME), que deverá ser apresentada em arquivo eletrônico pelos contribuintes do imposto inscritos no CCICMS.

Conforme disposto pela Secretaria do Estado da Fazenda, na DIME devem ser informados o resumo mensal das operações e prestações registradas no livro Registro de Apuração do ICMS e as informações sobre o movimento econômico para fins de apuração do valor adicionado, dos créditos acumulados transferíveis a terceiros e do resumo dos lançamentos contábeis.

Tal obrigação acessória possui especificações técnicas abordadas pelo manual de orientações estabelecido pela Portaria SEF nº 153/2012. Com base no disposto na EC nº 87/2015, foi alterado este manual através das Portarias SEF nº 004/2016 e 087/2016.

No primeiro caso, a Portaria SEF nº 004 (SANTA CATARINA, 2016) acrescentou o item 3.2.24 ao Anexo I da Portaria SEF nº 153/2012, conforme segue:

3.2.24. Quadro 13 – Informações sobre Diferença de Alíquota de Operação Interestadual à Consumidor: demonstrativo dos valores do imposto relativos à parcela da diferença de alíquota devido a este Estado em decorrência da realização de operação que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da federação, em conformidade com o disposto na Emenda Constitucional 87/2015.

Já a Portaria SEF nº 087 (SANTA CATARINA, 2016) deu nova redação à alínea “e” do item 3.2.4.1 do Anexo I da Portaria SEF nº 153/2012:

3.2.4.1 [...].

e) Item 045 – Débito da Diferença de Alíquota de Operação ou Prestação a Consumidor Final de Outro Estado: lançar o débito resultante da apuração da diferença de alíquota devido nas operações ou prestações destinadas a consumidor final não contribuinte localizado em outra Unidade da Federação, conforme Emenda Constitucional 87/2015. Lançar neste item o valor apurado no item 130 (Saldo devedor a compensar em conta gráfica) do Quadro 13 – Informações sobre Diferença de Alíquota de Operação Interestadual a Consumidor.

Para atender às disposições estabelecidas pela EC nº 87/2015, tem-se, ainda, a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), que trata das operações sujeitas à substituição tributária.

2.5.3 Guia nacional de informação e apuração do ICMS substituição tributária

Devido às diversas regras atribuídas ao ICMS, há, também, a substituição tributária (ST). De acordo com Zanluca (2017, p. 1), “a substituição tributária é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte”.

Os contribuintes substitutos tributários localizados em outras unidades da Federação, mas com inscrição no cadastro de contribuinte de Santa Catarina, deverão apresentar a Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS

Substituição Tributária (GIA-ST). Conforme disposto pela Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, utiliza-se tal obrigação acessória para informar o resumo mensal das operações sujeitas à substituição tributária destinada a este Estado.

Para o preenchimento da GIA-ST, utiliza-se um manual de orientação aprovado pela Portaria SEF nº 222 (SANTA CATARINA, 2010). Em suas instruções iniciais, o manual estabelece as disposições para sua apresentação, conforme descrito no Quadro 8.

Quadro 8: Instruções iniciais GIA-ST

INSTRUÇÕES INICIAIS GIA-ST
1.1. A GIA-ST será utilizada para informação e apuração do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Santa Catarina por contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação.
1.2. A GIA-ST será enviada via Internet através de aplicativo específico disponibilizado na página oficial da Secretaria de Estado da Fazenda.
1.3. No período em que não forem promovidas operações sujeitas à substituição tributária com destino ao estado de Santa Catarina, deverá ser informado na GIA-ST que não houve movimento.
1.4. Para acessar o aplicativo da GIA-ST o contabilista responsável deverá estar credenciado no Sistema de Administração Tributária - S@T da Secretaria de Estado da Fazenda.
1.5. A GIA-ST será utilizada para declaração de valores relativos ao período de referência atual, para substituição de GIA-ST de referências anteriores, bem como para exclusão de omissão de entrega de períodos de referência anteriores.
1.6. A GIA-ST também será utilizada para informação e apuração do diferencial de alíquota nas operações e prestações que destinem bens e serviços à consumidor final - não contribuinte, devido ao Estado de Santa Catarina por contribuintes estabelecidos em outra unidade da Federação, em cumprimento à Emenda Constitucional 87/2015.

Fonte: Santa Catarina (2010)

De acordo com as características apresentadas, o item 1.6 informa que a GIA-ST deverá ser utilizada em cumprimento à EC nº 87/2015, referente ao diferencial de alíquota devido ao Estado de Santa Catarina.

Para atender tal situação, a Portaria SEF nº 005 (SANTA CATARINA, 2016) acrescentou o item 2.6 ao manual de preenchimento da GIA-ST, com a seguinte redação:

Diferencial de Alíquota EC 87/2015 - selecionar sempre que o declarante for contribuinte do diferencial de alíquota nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final - não contribuinte, devido ao Estado de Santa Catarina.

Acrescentou-se, ainda, o item 10, destinado à Apuração do Diferencial de Alíquota (DIFA) devido a este Estado. Esse item deverá ter os campos preenchidos de acordo com as orientações do Quadro 9, apresentado na sequência.

Quadro 9: Campos para o preenchimento do item 10 da GIA-ST

Campos	Descrições
610	Diferencial de Alíquota Devido ao Estado: preencher com o valor do diferencial de alíquota, que corresponda ao somatório do imposto retido constante dos documentos fiscais emitidos no período de referência da declaração.
620	Outros Débitos: informar os valores correspondentes a outros débitos do diferencial de alíquota que não se enquadre no item anterior.
640	Total de Débitos - preencher com o somatório dos campos 610 e 620.
650	Saldo Credor do Diferencial de Alíquota do Mês Anterior: preencher com o valor informado no item 998 do Quadro 10 na GIA-ST do mês imediatamente anterior, quando for o caso.
660	Devolução de Mercadorias e Anulação de Venda: valor do crédito relativo à parcela da diferença de alíquota devido ao estado, correspondente à devolução de mercadorias ou anulação de vendas cujo imposto já tenha sido lançado neste.
670	Outros Créditos: informar o valor de quaisquer outros créditos relativos à parcela do diferencial de alíquota devido ao estado que não se enquadre no item anterior.
680	Preencher com o montante dos valores correspondente à parcela do diferencial de alíquota devido ao estado, que tenham sido recolhidos antecipadamente em cada operação ou prestação.
690	Total de Créditos: informar o valor da soma dos itens 650 a 680 deste quadro.
999	Diferencial de Alíquota a Recolher: informar o valor da diferença, se diferente de 0 (zero), entre o campo 640 (Total de Débitos) e o campo 690 (Total de Créditos).
998	Saldo Credor do Diferencial de Alíquota para o Mês Seguinte - informar o valor da diferença, se diferente de 0 (zero), entre o campo 690 (Total de Créditos) e o 640 (Total de Débitos). Este valor será transportado para o campo 650 (Saldo Credor do Diferencial de Alíquota do Mês Anterior) da GIA-ST do mês seguinte.

Fonte: Portaria SEF nº 222 (2010)

Diante das novas regras instituídas pela EC nº 87/2015, efetua-se um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços de transportes de cargas. Sendo assim, é necessário apresentar a metodologia utilizada na pesquisa, bem como o enquadramento metodológico e os procedimentos utilizados para a realização do estudo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, apresentam-se, inicialmente, o enquadramento metodológico que envolve o estudo e, posteriormente, os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para realizar um estudo científico é necessário seguir determinadas normas referentes à metodologia e aos procedimentos a serem adotados. Por ser um estudo que visava aprofundar os conceitos do Sistema Tributário Brasileiro, a abordagem da análise dos dados realizou-se de forma qualitativa, sobre a qual Richardson (1999, p. 70) assim explana:

A abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa.

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo, pois, segundo Gil (1991, p. 28), fez “[...] uso de técnicas pautadas em coleta de dados e sua descrição”. Dessa forma, esta pesquisa descreve as alterações do sistema tributário previsto a partir do ano 2016.

Quanto aos procedimentos, foi efetuado um estudo de caso em uma empresa que presta serviços de transportes de carga, com o objetivo de analisar o impacto da nova sistemática de recolhimento do ICMS. Também foi realizada pesquisa bibliográfica para a coleta de informações sobre o tema abordado. Marconi e Lakatos (1996, p. 66) salientam que a pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias,

[...] abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

A presente pesquisa bibliográfica, realizada por meio de livros, artigos e documentos, auxiliou o entendimento do assunto abordado, evidenciando, de forma direta, a facilidade de compreensão do leitor.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA A REALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi realizado junto a uma empresa que atua como Prestadora de Serviços de Transporte Rodoviário de Carga no Estado de Santa Catarina, a qual disponibilizou os dados essenciais aos objetivos da pesquisa.

Para o desenvolvimento deste estudo, foram analisados Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CT-es) emitidos pela Empresa e referentes às prestações interestaduais realizadas com destino a consumidor final não contribuinte do ICMS.

4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo tem como finalidade aplicar os conhecimentos adquiridos por meio de estudos exploratórios e bibliográficos, a fim de demonstrar a utilização das alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

Para que o estudo fosse demonstrado na prática, utilizaram-se, como base, as informações de uma empresa real, auxiliando a análise e o desenvolvimento do trabalho, porém, por questão de confidencialidade, não será citado seu nome.

Dessa forma, parte-se de um breve histórico da empresa para, na sequência, aplicar o tema proposto neste estudo.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Empresa utilizada como objeto de estudo está sediada no sul de Santa Catarina e atua há mais de 20 anos no mercado. Tributada pelo lucro real, trata-se de uma transportadora que é referência no transporte de cargas secas, especialmente no segmento cerâmico e de construção civil.

A partir da vontade do proprietário de possuir seu próprio empreendimento, a Empresa iniciou suas atividades em agosto de 1991, com o objetivo inicial de construir uma frota de dez caminhões. Embora tenha se tornado uma empresa de grande sucesso nos quatro cantos do país, o crescimento da transportadora não foi acompanhado apenas de fatores positivos, pois adversidades econômicas e fortes concorrências também fizeram parte de sua trajetória. Diante disso, com muito esforço e investimento, a Empresa foi adquirindo a confiança dos clientes e aumentando o fluxo de suas cargas, o que a encorajou a abrir filiais em vários estados brasileiros.

Para oferecer um atendimento diferenciado, a transportadora conta com o suporte de uma grande estrutura, muito bem organizada tanto em termos físicos quanto em termos técnicos e profissionais. Dentre seus diferenciais, destacam-se:

- a) são mais de 18 filiais nos principais polos cerâmicos do Brasil, facilitando a logística de transporte e possibilitando ainda mais eficiência nos serviços oferecidos;

- b) sua frota é composta por mais de 420 caminhões próprios, entre eles, carretas, bitrens e rodotrens, de 2,5 anos em média, o que comprova sua constante atualização. Além disso, conta com 1.800 veículos agregados, disponibilizados por seus parceiros;
- c) uma eficiente equipe, com mais de 780 colaboradores, atua com o compromisso de alcançar maior e melhor desenvolvimento e atendimento da Empresa;
- d) sua oficina própria, com 5.200 m², possibilita que sejam realizados atendimentos por mecânicos treinados, sempre à disposição da Empresa para cuidar da manutenção da frota.

A preocupação com a preservação ambiental também é uma das características da Empresa, a qual se envolve em programas ambientais visando responsabilidade e comprometimento com essa área.

4.2 COLETA DE DADOS

Devido ao fato de ser uma transportadora reconhecida por todo o país, a Empresa acaba efetuando serviços de transporte de cargas para diversos estados brasileiros, inclusive para clientes não contribuintes do ICMS e consumidores finais, situação essa abordada no estudo.

Em princípio, destacam-se os dados dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CT-e) com prestações interestaduais destinadas aos Estados do Rio Grande do Norte (RN) e Goiás (GO). Por fim, efetua-se uma análise na sistemática da tributação do ICMS.

4.3 CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO CT-E

Para efetuar a análise da sistemática de tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), foram verificados, primeiramente, os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CT-es) disponibilizados pela Empresa utilizada no estudo.

Os referidos documentos foram emitidos em prestações interestaduais, com destino a não contribuinte do imposto e consumidor final, devendo, desse modo, serem consideradas as alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

4.3.1 CT-es com fim da prestação no Estado de GO

Na Tabela 1, apresentam-se os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos emitidos com o início da prestação no Estado de Santa Catarina e o fim da prestação no Estado de Goiás.

Tabela 1: Conhecimento de transporte eletrônico – fim da prestação em GO

Documento	Modelo	CFOP	Data Emissão	Valor Total do Serviço (R\$)
81594	CT-e	6.357	07/10/2016	1.325,00
81667	CT-e	6.357	07/10/2016	500,00
82210	CT-e	6.357	14/10/2016	840,00
82298	CT-e	6.357	17/10/2016	200,00
82508	CT-e	6.357	20/10/2016	677,46
82510	CT-e	6.357	20/10/2016	810,82
82582	CT-e	6.357	21/10/2016	184,66
83070	CT-e	6.357	27/10/2016	280,00

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Verifica-se que foram coletados para a análise os documentos emitidos no período de 10/2016. Portanto, os mesmos enquadram-se na nova sistemática de tributação do imposto que, de acordo com Convênio ICMS nº 93/2015, produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

4.3.2 CT-es com fim da prestação no Estado do RN

Na Tabela 2 apresentam-se os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos emitidos com o início da prestação no Estado de Santa Catarina e o fim da prestação no Estado de Rio Grande do Norte.

Tabela 2: Conhecimento de transporte eletrônico – fim da prestação no RN

Documento	Modelo	CFOP	Data Emissão	Valor Total do Serviço (R\$)
82013	CT-e	6.357	13/10/2016	2.368,11
82014	CT-e	6.357	13/10/2016	1.990,88
82132	CT-e	6.357	14/10/2016	2.211,18
82133	CT-e	6.357	14/10/2016	662,99
82558	CT-e	6.357	21/10/2016	400,00
82559	CT-e	6.357	21/10/2016	1.661,38
83025	CT-e	6.357	26/10/2016	400,00
83026	CT-e	6.357	26/10/2016	80,00

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Constata-se que foram coletados para a análise os documentos emitidos no período de 10/2016. Sendo assim, os mesmos enquadram-se na nova

sistemática de tributação do imposto que, conforme Convênio ICMS nº 93/2015, produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Perante os dados levantados, efetuou-se a análise da tributação do ICMS nas referidas prestações, procurando verificar se a alteração estabelecida pela EC nº 87/2015 acarretou impacto no imposto devido.

4.4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Para efetuar a análise da tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) referente aos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CT-e) disponibilizados, deve-se primeiramente constatar a alíquota interna e alíquota interestadual dos estados envolvidos nas prestações, conforme apresentadas no Quadro 10.

Quadro 10: Alíquotas interna e interestadual

UF Início	UF Fim	Alíquota Interna UF Início	Alíquota Interna UF Fim	Alíquota Interestadual
SC	GO	17,00 %	17,00 %	7,00 %
SC	RN	17,00 %	18,00 %	7,00 %

Fonte: Elaborado pela Autora (2017)

No Quadro 11, apresenta-se a fórmula utilizada de acordo com a antiga sistemática instituída pelo § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Quadro 11: Fórmula referente à antiga sistemática do cálculo do ICMS

SISTEMÁTICA ANTIGA (ANTES DA EC Nº 87/2015)
ICMS ORIGEM
ICMS origem = BC x ALIQ intra UF Início

Fonte: Elaborado pela Autora (2017)

De acordo com a nova regra estabelecida pela EC nº 87/2015, a fórmula a ser utilizada no cálculo do imposto será a apresentada no Quadro 12.

Quadro 12: Fórmula referente à nova sistemática do cálculo do ICMS

SISTEMÁTICA NOVA (APÓS EC Nº 87/2015)
ICMS ORIGEM
ICMS origem = BC x ALIQ inter
ICMS DESTINO
ICMS destino = [BC x ALQ intra UF Fim] – ICMS

Fonte: Elaborado pela Autora (2017)

Após as informações expostas, efetua-se a análise da tributação do ICMS referente às prestações com o fim nos Estados de Goiás e Rio Grande do Norte.

4.4.1 Tributação do ICMS nas prestações com fim no Estado de GO

Neste tópico, apresenta-se a tributação do ICMS referente aos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos emitidos com início da prestação no Estado de Santa Catarina e o fim da prestação no Estado de Goiás.

Na Tabela 3, demonstra-se a sistemática atribuída pela legislação tributária antes das alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

Tabela 3: Sistemática antiga (antes da EC nº 87/2015)

Número CT-e	BC ICMS (R\$)	ICMS Origem 17%	Total ICMS (R\$)
81594	1.325,00	BC x ALIQ inter	225,25
81667	500,00	BC x ALIQ inter	85,00
82210	840,00	BC x ALIQ inter	142,80
82298	200,00	BC x ALIQ inter	34,00
82508	677,46	BC x ALIQ inter	115,17
82510	810,82	BC x ALIQ inter	137,84
82582	184,66	BC x ALIQ inter	31,39
83070	280,00	BC x ALIQ inter	47,60
TOTAL ICMS:			R\$ 819,05

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Na Tabela 4, apresenta-se a nova sistemática de tributação do ICMS, após as alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

Tabela 4: Sistemática nova (após EC nº 87/2015)

Número CT-e	BC ICMS (R\$) (A)	ICMS Origem 7% (R\$) (B)	ICMS Destino 17% (R\$) (C)	Total (R\$) (B) + (C)
81594	1.325,00	(A) x % = 92,75	(A) * % - (B) = 132,50	225,25
81667	500,00	(A) x % = 35,00	(A) * % - (B) = 50,00	85,00
82210	840,00	(A) x % = 58,80	(A) * % - (B) = 84,00	142,80
82298	200,00	(A) x % = 14,00	(A) * % - (B) = 20,00	34,00
82508	677,46	(A) x % = 47,42	(A) * % - (B) = 67,75	115,17
82510	810,82	(A) x % = 56,76	(A) * % - (B) = 81,08	137,84
82582	184,66	(A) x % = 12,93	(A) * % - (B) = 18,46	31,39
83070	280,00	(A) x % = 19,60	(A) * % - (B) = 28,00	47,60
TOTAL ICMS:		R\$ 337,26	R\$ 481,79	R\$ 819,05

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Na nova regra de tributação do ICMS apresentada, encontra-se o valor da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (DIFA) devido ao Estado de Destino da prestação, de acordo com a

alteração estabelecida pela EC nº 87/2015 em relação ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Até 2018, o valor do DIFA encontrado será partilhado entre os Estados de início e fim da prestação, conforme consta no art. 99 da Constituição Federal. Portanto, como os CT-es foram emitidos em 2016, efetua-se a partilha na seguinte proporção:

Tabela 5: Partilha dos impostos conforme art. 2º da EC nº 87/2015

PARTILHA DO ICMS DESTINO		
ICMS Destino	UF Origem - 60,00%	UF Destino – 40,00%
R\$ 481,79	R\$ 289,07	R\$ 192,72

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Nas prestações com início no Estado de Santa Catarina e fim no Estado do Rio Grande do Norte, o cálculo seguirá a mesma sistemática de tributação do ICMS apresentada nas prestações com o fim no Estado de Goiás.

4.4.2 Tributação do ICMS nas prestações com fim no Estado do RN

Neste tópico, apresenta-se a tributação do ICMS referente aos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos emitidos com início da prestação no Estado de Santa Catarina e o fim da prestação no Estado do Rio Grande do Norte.

Na Tabela 6, demonstra-se a sistemática atribuída pela legislação tributária antes das alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

Tabela 6: Sistemática antiga (antes da EC nº 87/2015)

Número CT-e	BC ICMS (R\$)	ICMS Origem 17%	Total ICMS (R\$)
82013	2.368,11	BC x ALIQ inter	402,58
82014	1.990,88	BC x ALIQ inter	338,45
82132	2.211,18	BC x ALIQ inter	375,90
82133	662,99	BC x ALIQ inter	112,71
82558	400,00	BC x ALIQ inter	68,00
82559	1.661,38	BC x ALIQ inter	282,43
83025	400,00	BC x ALIQ inter	68,00
83026	80,00	BC x ALIQ inter	13,60
TOTAL ICMS:			R\$ 1.661,67

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Na Tabela 7, apresenta-se a nova sistemática da tributação do ICMS, após as alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015.

Tabela 7: Sistemática nova (após EC nº 87/2015)

Número CT-e	BC ICMS (R\$) (A)	ICMS Origem 7% (R\$) (B)	ICMS Destino 18% (R\$) (C)	Total (R\$) (B) + (C)
82013	2.368,11	BC x % = 165,77	(A) * % - (B) = 260,49	426,26
82014	1.990,88	BC x % = 139,36	(A) * % - (B) = 219,00	358,36
82132	2.211,18	BC x % = 154,78	(A) * % - (B) = 243,23	398,01
82133	662,99	BC x % = 46,41	(A) * % - (B) = 72,93	119,34
82558	400,00	BC x % = 28,00	(A) * % - (B) = 44,00	72,00
82559	1.661,38	BC x % = 116,30	(A) * % - (B) = 182,75	299,05
83025	400,00	BC x % = 28,00	(A) * % - (B) = 44,00	72,00
83026	80,00	BC x % = 5,60	(A) * % - (B) = 8,80	14,40
TOTAL ICMS:		R\$ 684,22	R\$ 1.075,20	R\$1.759,42

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

Na nova regra de tributação do ICMS apresentada, encontra-se o valor da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (DIFA) devido ao Estado de destino da prestação, de acordo com a alteração trazida pela EC nº 87/2015 ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Até o ano 2018, o valor do DIFA encontrado será partilhado entre os Estados de início e fim da prestação, conforme consta no art. 99 da Constituição Federal. Sendo assim, como os CT-es foram emitidos em 2016, efetua-se a partilha na seguinte proporção:

Tabela 8: Partilha dos impostos conforme art. 2º da EC nº 87/2015

PARTILHA DO ICMS DESTINO		
ICMS Destino	UF Origem - 60,00%	UF Destino - 40,00%
R\$ 1.075,20	R\$ 645,12	R\$ 430,08

Fonte: Elaborada pela Autora (2017)

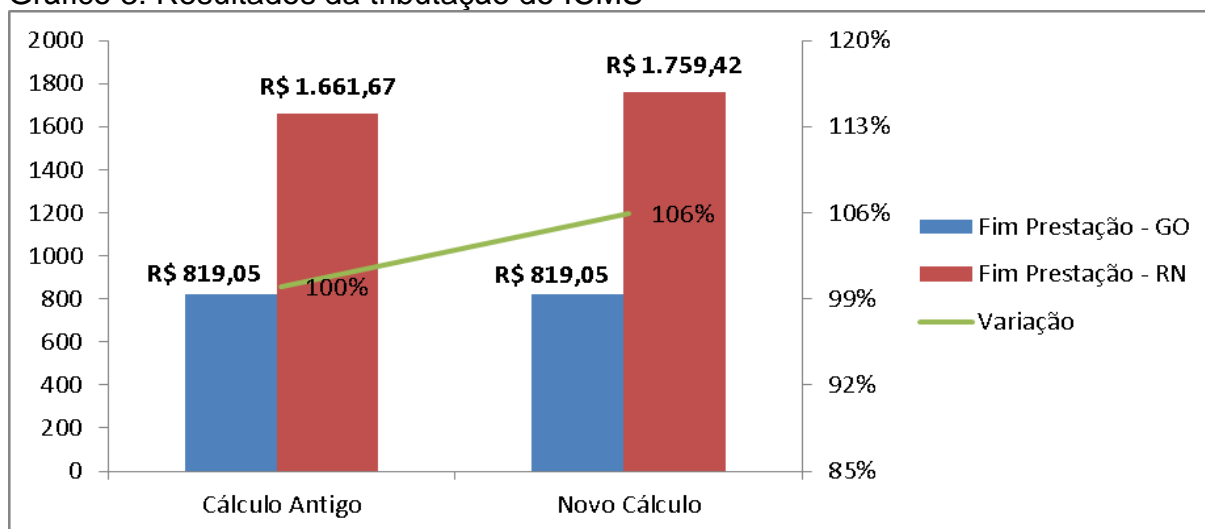
Com base nos valores apresentados, efetua-se a análise dos resultados da tributação do ICMS.

4.5 RESULTADOS DA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS

O local para efeitos de cobrança do ICMS caracteriza-se no início da prestação de serviços de transportes, conforme art. 5º da Lei nº 10.297/1996. Dessa forma, no caso em estudo, a responsabilidade tributária é atribuída ao Estado de Santa Catarina.

Os valores resultantes da tributação do ICMS nas prestações de serviços de transportes analisadas através dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos disponibilizados pela Empresa estão expostos no Gráfico 3, a seguir.

Gráfico 3: Resultados da tributação do ICMS



Fonte: Elaborado pela Autora (2017)

A antiga regra do § 2º do art. 155 da Constituição Federal previa o pagamento pela alíquota interna do Estado de início da prestação; após as alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015, o valor devido do imposto resultará na alíquota interna do Estado fim da prestação.

Verifica-se que, de acordo com os resultados apresentados na análise, não ocorreu diferença no cálculo do valor devido de ICMS nas prestações destinadas ao Estado de Goiás, pois ambos os Estados envolvidos possuem a alíquota interna de 17,00%. Nas prestações destinadas ao Estado do Rio Grande do Norte, como a alíquota interna de Santa Catarina é de 17,00% e a do Rio Grande do Norte é de 18,00%, acrescentou-se 1 p.p. na alíquota utilizada, acarretando um aumento de, aproximadamente, 6% no valor devido do imposto.

Diante do apresentado, conclui-se que as empresas do Estado de início da prestação precisam analisar a alíquota interna do Estado fim de cada prestação, utilizada no cálculo do ICMS, para determinar o preço do serviço.

Quanto aos reflexos na arrecadação dos Estados, as alterações impactarão de acordo com as características de cada ente federativo. Os que possuírem mais centros distribuidores terão impacto negativo e, inversamente, os que tiverem maior potencial de consumidores finais serão positivamente afetados. Suponha-se, ainda, que uma determinada mercadoria seja mais barata em outro Estado em comparação ao Estado do consumidor final, devido ao ICMS ser menor. Nesse caso, o DIFA teria o objetivo de equilibrar os valores entre os Estados, reduzindo as desigualdades regionais.

Além do impacto na arrecadação do ICMS, conforme apresentado, as alterações estabelecidas pela EC nº 87/2015 trouxeram também consequências complexas, especialmente em termos operacionais.

A complexidade ocorre no momento em que se efetua o cálculo do DIFA, pois, antes, o contribuinte apenas teria que conhecer a alíquota interna do Estado de origem da mercadoria, ao passo que, doravante, faz-se necessário conhecer as seguintes variáveis:

- a) a alíquota interestadual aplicável à operação;
- b) a alíquota interna adotada pelo Estado de destino da operação; e
- c) subtrair do valor da alíquota interna do Estado de destino, o valor correspondente à alíquota interestadual para encontrar o DIFA.

Depois de apurado o DIFA, este deve ser dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino, e essa separação terá variação percentual de acordo com o ano-calendário da ocorrência do fato gerador.

Tratando-se do valor relativo ao DIFA devido ao Estado de destino, este deve ser recolhido separadamente, em guias próprias e distintas, ficando a critério do Estado de destino determinar qual a guia será atribuída ao recolhimento do imposto. Tal sistemática trouxe dificuldades para as empresas com grande volume de vendas, as quais têm que cadastrar inscrição estadual em cada um dos Estados para os quais envie mercadorias para consumidor final não contribuinte do ICMS.

Além das particularidades a serem consideradas pelos contribuintes, o preenchimento do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) relativo a tais operações também estabelece uma série de obrigações complementares.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a elaboração deste estudo, verificou-se que o diferencial de alíquota (DIFA) estabelecido pela nova sistemática de tributação do ICMS devido nas prestações de serviços interestaduais para consumidor final não contribuinte causa diversos impactos nas empresas que efetuam tais prestações.

Por conta da evolução do comércio eletrônico no Brasil, percebe-se que ocorreu a necessidade de alterar a regra de tributação do ICMS para reduzir as desigualdades regionais. Porém, tal alteração também acarretou aumento da complexidade no cálculo do imposto, passando o contribuinte a ter de arrecadar parte para o Estado de Origem e parte para o Estado de Destino da prestação, observando regras específicas estabelecidas em cada Estado.

Além da complexidade no cálculo, há as obrigações acessórias que os contribuintes precisam apresentar de forma atualizada conforme legislação, de modo a evitar possíveis transtornos junto ao fisco. O contribuinte é obrigado a entregar, mensalmente, os arquivos referentes ao SPED Fiscal e GIA-ST, e o Estado de Santa Catarina ainda exige a entrega da DIME, que apresenta praticamente as mesmas informações expostas pelo SPED Fiscal. A emissão dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos também foi impactada pelas alterações estabelecidas na legislação, pois foram criados novos campos que o contribuinte deverá observar para a adequada escrituração do diferencial de alíquota (DIFA).

No estudo efetuado em uma transportadora localizada no Estado de Santa Catarina, verificou-se que foi alcançado o objetivo principal da alteração trazida pela EC nº 87/2015, que seria reduzir as desigualdades regionais. Por outro lado, os contribuintes terão que ficar mais atentos ao efetuar tais prestações, observando a alíquota interna dos Estados de destino para o controle do valor devido de ICMS.

Destaca-se, ainda, a relevância que este estudo pode proporcionar ao profissional contábil, contribuindo para sua capacitação e maior conhecimento acerca do assunto, de forma a não cometer equívocos na elaboração e/ou na análise dos dados disponibilizados pelo contribuinte que o contratou.

As disciplinas ministradas pelo curso de Ciências Contábeis, voltadas à Contabilidade Tributária, auxiliaram no alcance do conhecimento necessário ao desenvolvimento dos estudos exigidos neste trabalho.

Diante dos aspectos analisados, conclui-se que a legislação tributária brasileira buscou atualizar-se perante as novas características do mercado nacional. Entretanto, tais mudanças também acarretaram impacto negativo para os contribuintes, visto que, antes, precisavam analisar apenas as regras de seu Estado para o cálculo do ICMS, mas, a partir das alterações, passaram a ter que analisar as regras previstas em cada Estado destinatário de suas prestações.

A obrigação do pagamento do DIFA, estabelecido pela nova sistemática de recolhimento do ICMS, não deveria ser atribuída aos contribuintes, mas aos próprios entes federativos envolvidos nas prestações, já que estes têm o objetivo de incentivar a economia do país, e não ocasionar novas dificuldades.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRIA, Francisco Carlos de; CARVALHO, Sergio Silva de. Comércio eletrônico: novas perspectivas para a sua tributação. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 87, abr./2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/AppData/Local/VirtualStore/Program%20Files/Qualcomm/Eudora/attach/_direito_material_processo_e_tutela_jurisdicional.pdf?n_link=re_vista_artigos_leitura&artigo_id=9257&revista_caderno=26>. Acesso em: 22 maio. 2017.

BARROS, Joselita R.; COFFANI, Rosivani B. **Tributação dos serviços de transporte em São Paulo**. São Paulo: IOB, 2006.

BRASIL JR., Vicente. **ICMS e alterações 2016**. Rio Grande do Sul, 2016.

BRASIL. Ajuste SINIEF nº 09, de 25 de outubro de 2007. Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2007/aj_009_07>. Acesso em: 22 maio. 2017.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Convênio ICMS 143, de 15 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/cv143_06>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Convênio ICMS 152, de 11 de dezembro de 2015. Altera o Convênio 93/15, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv152_15>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. **Guia prático da escrituração fiscal digital (EFD): ICMS/IPI.** 2016.

Disponível em:

<<http://sped.rfb.gov.br/estatico/81/01339D2ACB30B5E6162E014631262CBDD1A372/GUIA%20PR%C3%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%202.0.19.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. **Nota técnica nº 003/2015.** Cobrança do ICMS na Operação Interestadual.

Disponível em:

<[file:///C:/Users/usuario/Downloads/CTe_Nota_Tecnica_2015_003%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/usuario/Downloads/CTe_Nota_Tecnica_2015_003%20(1).pdf)>.

Acesso em: 22 maio. 2017.

_____. **Portal do conhecimento de transporte eletrônico:** conceito e uso do CT-e. 2017. Disponível em:

<<http://www.cte.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=fYFul10FiqM=>>>. Acesso em: 22 maio. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade 5.464:** Distrito Federal. Disponível em:

<<http://www.cte.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=fYFul10FiqM=>>>. Acesso em: 22 maio. 2017.

FRANCO, Anna Paula. **Nova regra de ICMS afeta e-commerce e complica a vida de pequenas empresas.** 2016. Disponível em:

<<http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-regra-de-icms-afeta-e-commerce-e-complica-a-vida-de-pequenas-empresas-cyetx8b3f8ovakjelp8rmjf1s>>. Acesso em: 22 maio. 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1991.

GOMES, Marliete Bezerra et al. **Manual de contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IMPOSTÔMETRO. **ICMS é 18,3% do total dos impostos arrecadados**, 2016. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/Noticias/Interna?idNoticia=16>>. Acesso em: 22 maio. 2017.

MAIA, Marcio Miranda. **A venda interestadual a não-contribuinte do ICMS e a Emenda Constitucional nº 87/2015**, 2016. Disponibilizado em: <<https://mmirandamaia.jusbrasil.com.br/artigos/366014193/a-venda-interestadual-a-nao-contribuinte-do-icms-e-a-emenda-constitucional-n-87-2015>>. Acesso em: 22 maio. 2017.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MENDES, Renann. **Os números do mercado de e-commerce**. Disponível em: <<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/e-bit-numeros-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em: 16 out. 2016.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTA CATARINA (Estado). Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2001/dec_01_2870.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Decreto nº 549, de 18 de dezembro de 2015. Introduz as Alterações 3.646 a 3.659 no RICMS/SC-01. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2015/dec_15_0549.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. **DIME**: declaração do ICMS e do movimento econômico. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/servicos/servico/41/DIME_-_Declara%C3%A7%C3%A3o_do_ICMS_e_do_Mov._Econ%C3%B4mico>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. **ICMS/ST**: GIA-ST e DISE. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/servicos/servico/48/ICMS_ST_-_GIA-ST_e_DISE>. Acesso em: 22 maio. 2017.

_____. Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e adota outras providências. Disponível em:

<http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1996/lei_96_10297.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Lei nº 16.853, de 18 de dezembro de 2015. Altera a Lei nº 10.297, de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e adota outras providências. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2015/lei_15_16853.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Portaria SEF nº 005, de 15 de janeiro de 2016. Altera o Anexo Único da Portaria SEF nº 222, de 22 de outubro de 2010, que aprova o aplicativo destinado à remessa da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST e o respectivo Manual de Preenchimento. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/portarias/2016/port_16_005.htm>. Acesso em: 22 maio. 2017.

_____. Portaria SEF nº 153, de 14 de maio de 2012. Aprova o Manual de Orientação e as Especificações do Arquivo Eletrônico para a Entrega da Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME) e do Demonstrativo de Créditos Informados Previamente (DCIP). Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/portarias/2012/port_12_153.htm>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. Portaria SEF nº 222, de 26 de outubro de 2010. Aprova o aplicativo destinado à remessa da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST e o respectivo Manual de Preenchimento. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/portarias/2010/port_10_222.htm>. Acesso em: 22 maio. 2017.

_____. **Tabelas do sistema:** sistema público de escrituração fiscal. Disponível em: <<http://www.sped.fazenda.gov.br/spedtabelas/AppConsulta/publico.aspx/ConsultaTabelasExternas.aspx?CodSistema=SpedFiscal>>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____. **Tire as dúvidas sobre o DIFA (EC 87/2015) nas operações para consumidor final não contribuinte do imposto:** 2016. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/1616>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

SILVA, Adriana Andriolli. **ICMS:** Emenda Constitucional nº 87 de 2015. Palestra *Checkpoint* – Thomson Reuters, 2017. Disponível em: <viz-wcs.voxeldigital.com.br/?CodTransmissao=590053>. Acesso em: 22 maio. 2017.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Substituição tributária do ICMS.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/substituicao_tributaria.html>. Acesso em: 22 maio. 2017.